GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 34700C
Inscrit le 16 juin 2014

Audience publique du 30 juillet 2014

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 26 mai 2014 (n° 34109 du rôle)
dans un litige ayant opposé Monsieur ..., … (CH),
à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 34700C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 16 juin 2014 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 5 juin 2014, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 26 mai 2014 (n° 34109 du rôle) dans un litige ayant opposé Monsieur ..., né le …, demeurant à CH–… (Suisse), à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 janvier 2014 prise en matière d'échange de renseignements, les premiers juges ayant déclaré le recours en annulation dirigé contre cette décision justifié et annulé ladite décision directoriale ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 16 juillet 2014 par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Michaël DANDOIS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 juillet 2014.

Par courrier du 28 janvier 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à l'établissement de crédit … Luxembourg, ci-après dénommé « ... », de lui fournir des renseignements pour le 5 mars 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 21 janvier 2013 de la part de l'autorité compétente suédoise sur la base de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Stockholm le 14 octobre 1996, ci-après désignée par la « *Convention* », dans la teneur lui conférée par le Protocole modifiant la Convention du 6 septembre 2010 et approuvé par la loi du 16 juillet 2011 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après désigné par le « *Protocole* », et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Ladite décision est libellée en les termes suivants :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 21 janvier 2013 de la part de l'autorité compétente suédoise sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 5 mars 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

- Monsieur ...

Date et lieu de naissance : ... à ... (Pologne)

Adresses connues : ... (Suède) ou .... (Suisse)

- Madame...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements résulte de ce qui suit.

Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables, les autorités fiscales suédoises nécessitent des informations concernant un ou plusieurs comptes que détiendraient Monsieur et/ou Madame ... auprès de votre établissement.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente suédoise les renseignements vraisemblablement pertinents :

- Veuillez fournir copie des documents d'ouverture de compte et d'autorisation de signature de tous les comptes ouverts au nom de Monsieur ... ou conjointement avec son épouse ainsi que les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée ;

- Veuillez fournir copies de toute instruction reçue par votre banque, sous quelque forme que ce soit (lettre, courriel, fax,...) de la part de Monsieur ... afin de procéder à un paiement ou un transfert desdits comptes ;

- Veuillez fournir copies des documents d'ouverture de comptes d'autorisation de signature de tous les comptes ouverts au nom de Madame ... ou conjointement avec son époux ainsi que les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée ;

- Veuillez fournir tout document reçu par la banque, sous quelque forme que ce soit (lettre, email, fax, ...) de la part de Madame ... afin de procéder à un paiement ou un transfert desdits comptes.

Selon les autorités fiscales suédoises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 27 février 2014, Monsieur ... fit déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision précitée.

Dans son jugement du 26 mai 2014 (n° 34109 du rôle), le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula la décision directoriale du 28 janvier 2014.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 juin 2014, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 26 mai 2014.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche au tribunal une interprétation erronée et contraire au standard international en matière d'échange de renseignements qui porterait atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers ses partenaires conventionnels et communautaires, en l'occurrence la Suède, ces engagements ayant tous comme base la norme de la pertinence vraisemblable consacrée notamment par la directive 2011/16 qui correspondrait pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », pour l'application de l'article 26 dudit Modèle.

L'Etat rappelle d'abord que ce seraient les dispositions de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », qui seraient applicables à la demande de renseignements suédoise litigieuse, au motif que la décision directoriale déférée aurait été prise sur base de cette loi portant transposition de la directive 2011/16.

L'Etat estime ensuite que les autorités suédoises auraient indiqué, en se conformant à la condition afférente prévue par l'article 20, paragraphe 2, point b) de la loi du 29 mars 2013, le but fiscal dans lequel les renseignements litigieux sont demandés. Il reproche au tribunal de ne pas avoir appliqué les principes retenus par la Cour administrative dans son arrêt du 10 octobre 2013 (n° 33239C du rôle) par rapport au même cas d'imposition de Monsieur ... ayant également fait l'objet du jugement entrepris. La demande de renseignements des autorités suédoises indiquerait ainsi que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés résiderait dans la détermination de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2012 et que les informations sollicitées seraient formulées parfaitement dans ce contexte sans transgresser cette limite. Il rappelle que la loi du 29 mars 2013 n'exigerait pas de l'autorité étrangère de fournir notamment une motivation quant au bien-fondé d'une analyse fiscale sur base de son droit interne ou des éléments concernant le fond de leur dossier, de manière qu'en se référant à de telles exigences non contenues dans la loi du 29 mars 2013, les premiers juges n'auraient pas respecté ces dispositions. L'Etat fait également valoir que les autorités suédoises auraient fourni des informations détaillées quant au descriptif général de l'affaire et au but fiscal, tout comme elles auraient également décrit les opérations de contrôle en cours et les résultats de recherches d'ores et déjà obtenus, de manière qu'il résulterait également de leur descriptif qu'elles auraient utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise.

L'Etat relève que les autorités suédoises auraient également fourni les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, à savoir le ….

Il se prévaut ensuite du descriptif du cas d'imposition fourni par les autorités suédoises et des informations complémentaires fournies par les autorités suédoises le 5 juin 2014 en réaction au jugement entrepris du 26 mai 2014 et il estime qu'il résulterait de ce descriptif que des dernières auraient ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Il ajoute qu'il importerait de ne pas perdre de vue que la procédure au Luxembourg ne constituerait qu'un simple accessoire de la procédure au fond entamée antérieurement dans l'Etat requérant, en cours au moment de la formulation de la demande d'échange de renseignements et dont le contribuable en cause a connaissance « *alors qu'il constitue à lui seul l'une des principales sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne de l'Etat requérant* ». Il n'incomberait donc pas aux juges luxembourgeois de vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle dans le cadre duquel la demande de renseignements est soumise se trouve positivement établie, mais ils seraient seulement appelés à contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant, de manière que le rôle du juge administratif luxembourgeois ne serait pas de contrôler la réalité, mais seulement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. L'Etat se réfère à cet escient au standard international en la matière tel que concrétisé par les commentaires du paragraphe 1er de l'article 26 du Modèle de convention, tel que complété en juin 2012 et du Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, tous ces documents retenant selon lui que l'échange de renseignements doit porter sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation des parties contractantes en matière fiscale. L'Etat ajoute finalement que l'objet du litige sous examen serait limité au contrôle de la régularité de la décision directoriale du 28 janvier 2014 sans s'étendre à l'analyse du fond du dossier ayant pour objet le contrôle fiscal en Suède et que le rôle du juge administratif serait limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications

exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire au point de savoir s'il existe un lien probable et retraçable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées.

Monsieur ... de son côté rappelle qu'il avait déjà fait l'objet d'une demande de renseignements des autorités suédoises ayant donné lieu à une décision d'injonction du directeur à l'adresse de la … du 21 mai 2013, laquelle avait fait l'objet, suite au recours en annulation par lui introduit contre cette décision, de l'arrêt précité de la Cour administrative du 10 octobre 2013 (n° 33239C du rôle). Il considère que le tribunal aurait rencontré à juste titre le reproche lui fait en instance d'appel par l'Etat de ne pas avoir appliqué purement et simplement les principes dégagés par ledit arrêt du 10 octobre 2013 en relevant que le recours sous examen est dirigé contre une décision directoriale distincte, en ayant examiné les moyens par lui développés et en ayant conclu à une pêche de renseignements de la part des autorités suédoises au vu des éléments soumis par lui.

Tout en admettant que la demande de renseignements des autorités suédoises répondrait à l'exigence de l'identification de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, l'intimé se réfère au descriptif des autorités suédoises quant à la finalité fiscale des renseignements sollicités pour en déduire que ces dernières resteraient en défaut d'expliquer les raisons pour lesquelles il serait encore soumis à une obligation fiscale en Suède pour les années 2007 à 2012 après son départ vers la Suisse en l'année 2007 et justifier partant leur enquête à son égard sur base de suspicions de revenus versés par la société suisse à son bénéfice qui n'auraient pas été déclarés en Suède. Il considère que le fait que son épouse soit suédoise et aurait résidé dans la maison dont ils avaient été copropriétaires serait insuffisant pour établir sa connexion essentielle avec la Suède, vu qu'il aurait établi son domicile en Suisse et qu'il y exercerait ses activités professionnelles, de sorte que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés en vue de clarifier sa situation fiscale suédoise serait loin d'être établie en l'espèce. Il conteste les affirmations des autorités quant aux « *sommes d'argent importantes* » qu'il aurait prétendument dépensées en Suède au moyen d'une carte de crédit de la … et fait valoir que le montant maximal aurait été d'environ 1.100 € durant un séjour de huit jours en Suède, de manière à ne pas pouvoir être qualifié de dépense importante. Il se prévaut d'une étude dressée par un avocat suisse qui confirmerait sa résidence fiscale suisse et qui, après une analyse des critères de conflit de la convention de double imposition entre la Suède et la Suisse, aboutit à la conclusion qu'il devrait être qualifié de résident suisse même à l'égard de ladite convention. Il invoque en outre un certain nombre d'éléments pour démontrer la réalité de sa résidence en Suisse, à savoir la location et ensuite l'acquisition de l'appartement qu'il habite, ses consommations d'électricité et de chauffage, son abonnement pour ses appareils audiovisuels, son affiliation à la caisse de santé suisse obligatoire et son affiliation à une assurance complémentaire suisse, la confirmation des autorités fiscales suisses de sa résidence fiscale suisse, sa détention d'un permis de conduire suisse et le fait qu'il passerait seulement quelque 40 jours par an en Suède pour des raisons professionnelles afin de rencontrer des clients de sa société suisse, pour en déduire que même sous l'égide de la convention de double imposition entre la Suède et la Suisse, il devrait être considéré comme résident suisse et que l'intention des autorités suédoises de vouloir l'imposer comme résident suédois violerait donc cette convention, de manière que la Suisse serait en droit de refuser de coopérer à toute demande de renseignements émanant de la Suède. Ces éléments seraient de nature à faire perdre la pertinence vraisemblable aux renseignements sollicités par les autorités suédoises au Luxembourg.

Par rapport aux informations complémentaires fournies par les autorités suédoises le 5 juin 2014, l'intimé souligne que ces dernières admettraient son imposition illimitée en Suisse, mais maintiendraient leur argumentaire relatif à une soumission à l'imposition illimitée en Suède d'après la loi suédoise et à un rattachement à la Suède sur base des critères du domicile et du centre des intérêts vitaux prévus par la convention de double imposition entre la Suisse et la Suède. Elles se contenteraient cependant d'énumérer essentiellement des faits déjà invoqués dans le cadre de leur demande antérieure. Quant à sa copropriété de la maison dans laquelle il avait habité ensemble avec son épouse avant son départ vers la Suisse, Monsieur ... admet qu'ils se seraient séparés, mais qu'ils n'auraient pas divorcé, qu'il aurait certes gardé sa part de 50% dans la copropriété, mais que Madame ... aurait seule remboursé l'emprunt de la maison et payé les factures de frais y relatives et qu'il aurait fait donation de sa part à son épouse à la fin de l'année 2013 lorsque la maison a été vendue. En outre, l'abonnement téléphonique visé par les autorités suédoises aurait été souscrit en l'année 1990. Il souligne que le compte bancaire encore détenu en Suède proviendrait de l'époque où ils auraient vécu en communauté en Suède et qu'au moment de quitter la Suède, il aurait cédé à son épouse ses parts dans la société suédoise … et démissionné de son poste d'administrateur de cette société. Selon l'intimé, le seul élément nouvellement invoqué par les autorités suédoises consisterait en un transfert de SEK … millions réalisé par la société … au profit de la société suisse … au cours des années 2008 à 2009, mais lesdites autorités pourraient aisément obtenir tous les détails concernant ce transfert de fonds auprès de la société … ou auprès du bénéficiaire suisse à travers un échange de renseignements avec les autorités suisses et elles ne feraient état d'aucun élément permettant de conclure qu'elles remettraient en cause la validité de ce transfert. En outre, ce transfert aurait été traité suivant les règles comptables et fiscales suisses par son bénéficiaire. Ces informations ne seraient donc pas pertinentes pour son cas d'imposition personnel. L'intimé insiste encore sur l'indication des autorités suédoises que d'après l'article 25 (2) de la convention de double imposition entre la Suède et la Suisse, il pourrait encore être considéré comme soumis à l'imposition en Suède pendant une période de trois ans après son départ de Suède et il souligne qu'au vu de son départ de Suède en janvier 2007, cette période aurait expiré le 31 décembre 2009, de manière que la demande de renseignements litigieuse, en ce qu'elle porte sur des opérations effectuées durant les années 2010 à 2012, ne pourrait plus être considérée comme vraisemblablement pertinente.

L'intimé conclut ainsi à la confirmation du jugement entrepris.

Préliminairement, il convient de déterminer les dispositions de droit supranational et national applicables en l'espèce. En effet, une demande d'échange de renseignements provenant des autorités suédoises peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 26 de la Convention et la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée la « *loi du 31 mars 2010* ». Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée et que la Cour ne saurait suivre le raisonnement des premiers juges suivant lequel les dispositions de la loi du 29 mars 2013 auraient vocation à s'appliquer en la présente espèce en vertu du principe *lex posterior derogat legi priori.* Il convient plutôt de rappeler que la directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres sur les conventions de double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition de droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la

convention de double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il est loisible aux autorités suédoises d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, la décision directoriale déférée indique que la demande des autorités suédoises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16, mais elle fait référence dans sa rubrique « *Concerne* » au fait que la demande de fournir des renseignements est fondée sur la loi du 31 mars 2010. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif* ». Il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé de la décision directoriale déférée, alors que les autorités suédoises ont fondé leur demande d'échange de renseignements sur les deux bases de la Convention et de la directive 2011/16, que le directeur a choisi comme base légale de son injonction exclusivement la Convention et la loi du 31 mars 2010. La Cour ne saurait partant suivre le délégué du gouvernement, ni le tribunal dans leur analyse de l'application de la directive 2011/16 faite par le directeur. L'examen de la validité de la décision directoriale du 28 janvier 2014 est partant à opérer par rapport aux dispositions de la Convention et de la loi du 31 mars 2010 précisément invoquées par le directeur dans sa décision d'injonction litigieuse.

L'article 26 de la Convention, dans la teneur lui conférée par le Protocole, dispose dans ses paragraphes (1) et (5) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.* (…)

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres des Finances des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un Accord entre nos gouvernements lequel deviendra partie intégrante de la Convention à la date d'entrée en*

vigueur du Protocole ». Sous son point 2, ledit Accord précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements concernant les cas visés au paragraphe 5 de l'article 26 de la Convention, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés:*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés;

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés;

(f) une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées ».

A travers la modification de l'article 26 de la Convention opérée par le Protocole et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la Suède un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6257, exposé des motifs, devenu la loi du 16 juillet 2011 ayant approuvé notamment la Convention), de manière que l'interprétation de l'article 26 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n[os] 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres des Finances suédois et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de la mise en œuvre de l'article 26 de la Convention en précisant en son point 2 *sub* a) qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Liminairement, la Cour se doit de réfuter l'argumentation étatique suivant laquelle le juge administratif luxembourgeois aurait pour rôle de contrôler non pas la réalité, mais seulement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. En effet, d'après les termes exprès de la Convention, le critère à appliquer n'est pas celui de la probabilité d'une vraisemblance de pertinence, mais celui de la vraisemblance même d'une pertinence. Une dilution exponentielle de la vraisemblance telle qu'avancée par l'Etat tend ainsi à délimiter le contrôle dans l'Etat requis en-deçà des confins prévus par la Convention.

D'un autre côté, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le rôle du juge administratif est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire au point de savoir s'il existe un lien probable et retraçable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, de manière que dans la même mesure les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient être admises à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette démarche imposant en effet au juge luxembourgeois de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère, un tel débat devant être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le descriptif du cas d'imposition et du but fiscal en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance d'une pertinence des informations sollicitées.

En l'espèce, la demande des autorités suédoises identifie l'intimé comme personne faisant objet du contrôle de la part de l'autorité localement compétente et elle précise les raisons pour lesquelles les renseignements sollicités sont détenus au Luxembourg ainsi que l'identité de la personne détentrice desdits renseignements en indiquant l'identité de la banque luxembourgeoise. Sous ces aspects, la demande suédoise répond ainsi aux exigences découlant de l'article 26 de la Convention et de l'échange de lettres y relatif.

En ce qui concerne le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, il y a lieu de rappeler que dans son arrêt prévisé du 10 octobre 2013, la Cour avait tenu compte des explications mises en avant en cours de procédure par les autorités suédoises suivant lesquelles l'intimé fait l'objet d'un contrôle fiscal en Suède et qu'il existerait des indices concordants qui seraient de nature à le voir qualifier encore actuellement comme résident suédois même en application de l'article 4 de la convention de double imposition conclue entre la Suède et la Suisse. Les autorités suédoises avaient cité notamment au titre de tels indices les circonstances que l'appelant est marié à une résidente suédoise avec laquelle il a un enfant, qu'il était copropriétaire ensemble avec sa femme de l'immeuble dans lequel cette dernière vécut durant les années pertinentes avec l'enfant commun, qu'il dispose d'un abonnement téléphonique pour son immeuble, qu'il a des liens avec la société suédoise … dont il s'est porté garant et qu'il en est probablement le bénéficiaire économique, qu'il est enregistré comme propriétaire de deux voitures immatriculées en Suède, qu'il a fréquemment utilisé des cartes bancaires étrangères en Suède durant les années 2007 à 2010, qu'il est titulaire ensemble avec son épouse d'un compte bancaire en Suède, qu'il a souscrit des emprunts et une assurance maladie, dont les primes sont réglées par la société … et son épouse en Suède et qu'il a soumis ses déclarations fiscales des années 2007 à 2011 en se qualifiant lui-même comme contribuable soumis à une obligation fiscale illimitée en Suède. Les autorités suédoises avaient encore précisé que l'extrait du registre de la population sur papier à entête de la « *Swedish Tax Agency* » du 26 juillet 2013 certifie seulement qu'il aurait « *officiellement* » quitté la Suède en l'année 2007, mais non qu'une vérification quant au caractère effectif de cette émigration aurait été effectuée à l'époque par les autorités suédoises.

La Cour avait estimé que ces explications des autorités suédoises étaient de nature à inverser la conclusion qui aurait pu être retenue *a priori* sur base de la seule première demande du 25 avril 2013 et fournissaient des indications suffisantes quant à la subsistance d'un but fiscal effectif tendant à qualifier l'intimé comme résident durant les années 2010 et 2011 en cause nonobstant l'apparence de son émigration et à déterminer ses revenus en provenance de sources étrangères.

Dans le cadre de son recours sous examen, l'intimé a cependant fourni des indications supplémentaires qui sont de nature à conforter son assertion de la réalité de sa résidence principale en Suisse et partant de son domicile fiscal suisse, tout comme il a fourni des explications quant à certains éléments factuels antérieurement mis en avant par les autorités suédoises. Il a ainsi fourni des indices quant à l'effectivité de son séjour en Suisse, expliqué le maintien de son droit de copropriété de l'ancien logement familial occupé par son épouse et son fils, ses arrangements financiers avec celle-ci et documenté la cession de sa participation dans la société suédoise ….

En outre, les autorités suédoises ont invoqué dans leur prise de position du 5 juin 2014 l'article 25, paragraphe 2, de la convention de double imposition entre la Suède et la Suisse en tant que disposition permettant à la Suède de soumettre à l'imposition un résident suédois encore jusqu'à trois années après son départ de Suède. Or, abstraction faite de ce que ce délai aurait été susceptible d'expirer à la fin de l'année 2009 d'après les éléments soumis en cause, le libellé dudit article 25, paragraphe 2, dans sa teneur applicable en l'année 2012 définissait la notion des nationaux pour les besoins de l'application du paragraphe 1er du même article sur la non-discrimination.

Il n'en reste cependant pas moins que les autorités suédoises font toujours état de relations commerciales et d'implications de Monsieur ... dans des sociétés en Suède, de ce qu'il était toujours garant de dettes de la société suédoise …, qu'il avait également souscrit

une assurance-santé complémentaire en Suède, qu'il avait également indiqué deux adresses différentes en Pologne et qu'il avait toujours immatriculé deux voitures en Suède. En outre, elles relèvent des contradictions dans les déclarations de Monsieur ... quant aux durées respectives de ses séjours en Suisse, Pologne et Suède et maintiennent leurs assertions quant aux dépenses de Monsieur ... même si des montants concrets ne sont pas avancés. Finalement, elles estiment pouvoir réunir suffisamment d'indices concrets pour faire admettre que même par application des critères de l'article 4, paragraphe 2, de la convention de double imposition entre la Suède et la Suisse, Monsieur ... pourrait être qualifié comme résident suédois en raison d'un foyer d'habitation en Suède ou de son centre des intérêts vitaux y localisé et partant être imposé du chef de ses revenus mondiaux en Suède au titre des années en cause.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, la Cour est amenée à conclure que, pour autant qu'elle puisse l'entrevoir à ce stade, les éléments soumis par l'intimé affectent certes le bien-fondé de certains des éléments mis en avant par les autorités suédoises, mais n'affectent pas la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande et l'apparence de légitimité de ses démarches. En effet, si la probabilité du succès des démarches des autorités suédoises n'appert pas comme ayant augmenté au vu des éléments factuels mis en avant par l'intimé, il ne paraît toujours pas déraisonnable d'admettre que les autorités suédoises pourront réunir des éléments suffisants pour se faire reconnaître un droit d'imposition par l'Etat suédois de l'ensemble des revenus réalisés par Monsieur ... au cours des années en cause. Dans la mesure où les éléments invoqués par l'intimé ne sont dès lors pas non plus de nature à ébranler le descriptif du cas d'imposition et du but fiscal en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements, ils ne sauraient amener la Cour à pousser plus loin l'analyse des éléments et indices mis en avant en sens opposé respectivement par l'Etat suédois et l'intimé sous peine de procéder à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'Etat requérant à la base de sa demande d'échange de renseignements.

Les renseignements bancaires sollicités tenant à l'existence et à l'utilisation d'un ou de plusieurs comptes bancaires luxembourgeois et aux revenus perçus et dépensés par leur biais doivent partant être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de l'intimé ainsi précisé et circonscrit.

Il découle de ces développements que l'appel étatique est justifié et que le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours en annulation de l'intimé contre la décision d'injonction du 28 janvier 2014 est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 16 juin 2014 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 26 mai 2014, rejette le recours en annulation de l'intimé contre la décision d'injonction du 28 janvier 2014 comme n'étant pas fondé,

condamne l'intimé aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 30 juillet 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier Goreti PINTO, greffier du tribunal administratif, greffier assumé.

PINTO DELAPORTE